



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

**Autor: Dr. Ansgar Unterberger**

# **Pauschalpreise und ihre Aufteilung**

- **Beispiele: Gesamt-/Pauschalentgelt für selbständige, aber unterschiedlich zu besteuernde Leistungskomponenten**
  - Zeitungsabo mit Online-Zugang (Ust-Prot. 2011)
  - Zeitschriftenabo mit Jahresvignette (UStRI Rz 349)
  - Leasing mit Versicherung des Leasing-Objektes (EuGH BGZ)
  - Stadtrundfahrt mit Führungen (BFH V R 44/10)
  - Fahrschulunterricht und Skriptenlieferung (seit VwGH 2005)
  - Beherbergung und Seminarraumüberlassung (VwGH 2008)
  - ❖ **Menü mit 20%igen Getränken (beim VwGH Ro 2014/15/0036 (Linz) und Ro 2014/15/0039 (Ibk))**
  - .....

- **Beispiele: Gesamt-/Pauschalentgelt für selbständige, aber unterschiedlich zu steuernde Leistungskomponenten**
  - Zeitungsabo mit Online-Zugang (Ust-Prot. 2011)
  - Zeitschriftenabo mit Jahresvignette (UStRI Rz 349)
  - Leasing mit Versicherung des Leasing-Objektes (EuGH BGZ)
  - Stadtrundfahrt mit Führungen (BFH V R 44/10)
  - Fahrschulunterricht und Skriptenlieferung (seit VwGH 2005)
  - Beherbergung und Seminarraumüberlassung (VwGH 2008)
  - Menü mit 20%igen Getränken (beim VwGH Ro 2014/15/0036 (Linz) und Ro 2014/15/0039 (Ibk))
  - .....

## **Frage der Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf unterschiedlich zu steuernde Leistungskomponenten, nur, wenn**

- Keine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung (Leistungsbündel aus mehreren HL, HL und NL)
- Keine Einzelpreisvereinbarung

# Aufteilung eines Gesamtentgeltes

Steuerliche Auswirkung	Summe	Komp 1 10%	Komp 2 10%	Komp 3 20% günstiger EK	UST gesamt
Einzelpreise	45,-	15,-	15,-	15,-	6,-
Gesamtpreis 1. Variante „Werbung“	33,-	15,-	15,-	3,-	3,60
UFS: Privatautonomie, Missbrauchsverbot	33,-	14,-	14,-	5,- mit branchenüblicher RA	3,80
FinVerw (linear)	33,-	11,-	11,-	11,-	4,40
VwGH (nach EuGH Madgett, Voraussetzungen für Kostenmethode nach My Travel nicht behauptet)	33,-	11,-	11,-	11,-	4,40
UFS/BFG <b>Kostenmethode</b> , wenn <b>My Travel</b> erfüllt, prozentuell gleicher Aufschlag auf alle Komponenten	33,-	14,50	14,50	4,-	3,70
JKU2014BMG Dr. Ansgar Unterberger					4

# Keine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung

- **Hauptleistung und akzessorische Nebenleistung**
  - NL dient der optimalen Nutzung der HL, rundet ab, ergänzt, üblicherweise,..
  - NL teilt das rechtliche Schicksal der HL bei Befreiungen, Ermäßigungen usw
  - Ausnahme: **EuGH Talacre Beach** vom 6.7.2006, C-251/05: Teile einer einheitlichen Leistung können unterschiedlich besteuert werden, wenn diese unter eine von der RI gedeckte Ausnahme fallen und nur so der von der Ausnahmebestimmung verfolgte Zweck erreicht werden kann (mitvermietete Garage: 20% statt 10%)
- **Leistungsbündel aus untrennbaren gleichwertigen Leistungen**
  - Trennung wäre wirklichkeitsfremd, Gesamtleistung besitzt neue Qualität
  - Anwendbarkeit von **EuGH Talacre Beach** ? Eher ja: siehe auch EuGH vom 6.5.2010, C-94/09 Komm/Frankreich ein MS den ermäßigten Steuersatz auch selektiv auf konkrete Aspekte einer DL beschränken kann, sofern der Grundsatz der Neutralität der MwSt gedeckt ist
    - **Weitere Frage:** Eng auszulegende Begünstigungsbestimmungen sind nicht anzuwenden (Dt. Bank AG; VwGH 2014 Flusschiffahrt und Verpflegung ?)
    - Dominierender Charakter und Notwendigkeit der Anwendung der Begünstigungsbestimmung ist zu prüfen (Maestro Zamberk, VwGH 2013 Silvesterfeier ?)

# Keine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung

Für Restaurationsumsätze: VwGH vom 24.11.1998, 98/14/0055

- Nach Gesetzesmaterialien zur Ust-Novelle 1996 und dem Beitrittsvertrag sollte nur der Rechtszustand vor dem EU-Beitritt hergestellt werden (nur Speisen und Getränke der Anlage: 10%)
- Viel spreche für das Vorliegen getrennter HL
- Frage muss aber nicht entscheiden werden, weil UStG eindeutig Ermäßigung nur für bestimmte Menükomponenten und keine GR-Norm einen subj Anspruch auf begünstigte Besteuerung des Menüs einräumt
- Mittlerweile auch EuGH Talacre Beach in 2006: Aufgrund GR-Bestimmungen (Beitrittsvertrag, ..)
- Siehe auch ausführlich dazu Kolacny in SWK 1998, 54



**Getrennt zu beurteilende Menükomponenten**

- **Wenn keine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung, sondern getrennte selbständige Leistungen: nächste Prüfung:**
- **Liegt eine Einzelpreisvereinbarung für eine Komponente vor ?**
  - Welche Leistungen sollen iRd Rechtsverhältnisses ausgetauscht werden, zwischen welchen Leistungen besteht der Entgeltlichkeitszusammenhang ?
  - Bloße Bewerbungen des Gesamtpaketes begründen keine Einzelpreisvereinbarungen. Das Gesamtpaket soll attraktiver dargestellt und gegen Gesamtentgelt getauscht werden (auch EuGH Madgett)
  - Innere nicht nach Außen getretene Gedankenabläufe spielen keine Rolle
  - Auch bei aufhebender VwGH-E war klar, dass nur die Aufteilung des Gesamtentgeltes strittig ist, auf die behauptete Einzelpreisvereinbarung ging der VwGH nicht ein
  - **Im Ergebnis wird bei verbilligtem Gesamtpaket keine Einzelpreisvereinbarung anzunehmen sein.**

- Keine Regelung in UStG oder GR
- Allgemeine Grundsätze der Rechtsordnung (Privatautonomie versus Missbrauchsverhinderung)
- Meinungen in der Literatur, beispielhaft und verkürzt
  - Beiser: Betonung der Privatautonomie; grundsätzlich lineare Kürzung, anderes müsste explizit vereinbart werden und wäre dann anzuerkennen
  - Tumpel/Mooshammer: maßgeblich sind ernst gemeinte, nicht missbräuchliche, kommunizierte und vereinbarte Preise, ansonsten sei ein sachgerechtes Ergebnis anhand der Marktwerte oder der Kosten im Schätzungsweg anzustreben
  - Pircher/Silvestri: Mangels Ermittelbarkeit der exakten Kosten kommt nur die lineare Kürzung in Betracht
  - Sarnthein: aufgrund VwGH: lineare Methode
  - Mayr: aufgrund VwGH: lineare Methode
  - Unterberger/Notter: Keine Privatautonomie: Grundsatz lineare Methode, bei Erfüllung Voraussetzungen My Travel: Kostenmethode
- Finanzverwaltung
- **Rechtsprechung**



# Eckpunkte der Entwicklung der Rechtsprechung in Österreich

- VwGH 27.5.1983, 81/17/0186 ?
- EuGH 22.10.1998, C-308/96 Madgett und Baldwin (Reiseleistungen: lineare Methode kann nicht verwehrt werden, Marktwertmethode **KANN**, **siehe unten**)
- VwGH 27.6.2000, 95/14/0108
- UFS 6.12.2004, RV/0165-L/03 (Privatautonomie mit Missbrauchsverbot; Kostenmethode kein Thema)
- EuGH 6.10.2005, C-291/03 My Travel (Reiseleistungen: keine Privatautonomie, Marktwertmethode **MUSS**; idR linear, Ausnahme Kostenmethode, **siehe unten**)
- VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 (Aufhebung UFS: Madgett: einfachste Methode: Marktwertmethode = lineare Kürzung, Kostenmethode und My Travel kein Thema, **siehe unten**)

- UFS 6.12.2010, RV/0036-L/10 (fortgesetztes Verfahren bis 2001; linear, Bindung, My Travel nicht erfüllt)
- UFS 2.2.2011, RV/0102-L/05 (VZ 11/03; Kostenmethode, My Travel erfüllt, keine Revision, Jahresbescheid linear, Aufhebung wegen Verjährung)
- UFS 4.11.2011, RV/0249-L/05 (Aufhebung und Zurückverweisung, weil My Travel nicht geprüft; Bescheide noch nicht ergangen)
- BFG 26.3.2014, RV/5100617/2013 (My Travel erfüllt: Kostenmethode, Amtsrevision Ro 2014/15/0036; **siehe unten**)
- BFG 24.4.2014, RV/3100309/2012 (My Travel erfüllt: Kostenmethode, Amtsrevision Ro 2014/15/0039)

# EuGH 22.10.1998, C-308/96

## Madgett und Baldwin

- Einem Hotelier wird ein Gesamtentgelt bezahlt für nicht einheitlich zu beurteilende
  - Zugekaufte Reiseleistungen (Margenbesteuerung) und
  - Eigenleistungen (Besteuerung nach allgemeinen Regeln)
- Die Aufteilung dieses Gesamtentgeltes nach den normierten Kostenkriterien („TOMS-Regelung“) erfordert einen beträchtlich höheren Aufwand als die Aufteilung nach Marktwerten (Einzelverkaufspreisen)
- **Muss das für unterschiedlich zu steuernde Komponenten einer Reiseleistung erhaltene Gesamtentgelt nach Kostenkriterien aufgeteilt werden oder kann auch die weniger aufwendige Marktwertmethode angewandt werden ?**

- EuGH

- *Rz 43 und 44: Beide Methoden weisen hinsichtlich einer sachgerechten Aufteilung gewisse Mängel auf.*
- *Rz 45: Kostenmethode erfordert komplexe Aufschlüsselungsvorgänge, verbunden mit einem beträchtlichen Mehraufwand. Für die Marktwertmethode spricht, dass sie einfach ist, weil die Marktwerte bekannt sind.*
- *Rz 46: „Zudem“ ergibt sich bei gegebenem Sachverhalt zudem die gleiche MwSt.*  
*„**Es kann daher von einem Wirtschaftsteilnehmer nicht verlangt werden**“, dass er die Kostenmethode anwendet, wenn die Anwendung der einfacheren Marktwertmethode auch möglich ist.*

# EuGH 22.10.1998, C-308/96

## Madgett und Baldwin

- EuGH
  - Rz 46: „Zudem“ ergibt sich bei gegebenem Sachverhalt zudem die gleiche MwSt. **„Es kann daher von einem Wirtschaftsteilnehmer nicht verlangt werden“**, dass er die Kostenmethode anwendet, wenn die Anwendung der einfacheren Marktwertmethode auch möglich ist.
- Nach den Ausführungen des EuGH, wäre die Kostenmethode zwar die sachgerechtere Methode, zu der aber der Wirtschaftsteilnehmer nicht gezwungen werden kann, wenn die einfachere Marktwertmethode zudem zum selben Ergebnis führt.
- Verpflichtung zur einfacheren Marktwertmethode ableitbar ?
- **Ergebnis: Sachgerechtere Kostenmethode insbesondere dann anwendbar, wenn aus praktischen Überlegungen einfacher oder aus wirtschaftlichen Überlegungen sinnvoller.**

# EuGH 25.2.1999, C-349/96

## Protection Plan Ltd (CPP)

---

- Der EuGH wurde iZm Versicherungsleistungen befragt, unter welchen Voraussetzungen eine einheitliche Leistung oder selbständige Hauptleistungen vorliegen und wie weit die maßgebliche Steuerbefreiung reicht.
- EuGH: Nationales Gericht hat zu entscheiden, ob NL ohne eigenen Zweck..... vorliegen: dann befreites Leistungsbündel
- Hinweis des EuGH in Tz 31: Sollten selbständige HL vorliegen, wäre das Gesamtentgelt nach der einfachst möglichen Methode aufzuteilen.  
„In diesem Sinn das Urteil Madgett und Baldwin“.
- **Welche ist in welcher Situation die einfachst mögliche Methode ?**
- **Letztlich nur Verweis auf Madgett und Baldwin: siehe Ausführungen oben**

# EuGH 6.10.2005, C-291/03

## My Travel

- My Travel hatte ursprünglich die Kostenmethode angewandt und wollte dann nach EuGH „Madgett“ rückwirkend die für sie günstigere Marktwertmethode anwenden.
- Britische FinVerw verweigerte dies, weil im konkreten Fall die Marktwertmethode nicht einfacher wäre und überdies zu einer Erhöhung der steuerfreien Komponente führen würde.
- **EuGH:** Rz 21ff „Madgett und Baldwin“ ist anders auszulegen: Marktwertmethode ist immer anzuwenden bei bekannten Marktwerten, die Wahl der Methode ist **nicht im Ermessen** (Rz 29ff) des Steuerpflichtigen
  - unabhängig von Einfachheit und Ergebnis
  - im Interesse der Harmonisierung der BMG in den MS
  - im Interesse des Neutralitätsgrundsatzes
  - zur Hintanhaltung von Missbrauch

# EuGH 6.10.2005, C-291/03

## My Travel

- Rz 31: Nach Madgett und Baldwin **kann**, nach My Travel **muss** die Marktwertmethode angewandt werden
- Ab Rz 34ff : **Zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes gibt es eine Ausnahme** (mit vielfachen Verweisen auf SA des GA Leger, Rz 68ff):
- **Kostenmethode** ist anwendbar, wenn sie der tatsächlichen Kostenstruktur des Pauschalangebotes exakt entspricht (Verweis auf SA Rz 68ff)
- **SA Rz 68ff**: Die MwSt soll für den Wirtschaftsteilnehmer **neutral** sein und der abzuführende Betrag soll jenem Betrag entsprechen, den der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat

**Schlussfolgerung BFG**: Kostenmethode anwendbar, wenn

- sie der tatsächlichen Kostenstruktur des Pauschalangebotes exakt entspricht
- **Und** -zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes- dementsprechend fakturiert wurde, sodass genau der vom Endverbraucher bezahlte MwSt-Betrag ans FA abzuführen ist.

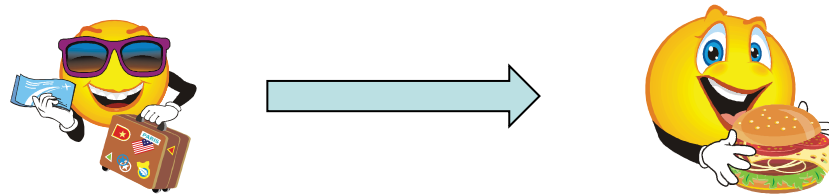


- **Wann entspricht die Kostenmethode der tatsächlichen Kostenstruktur des Pauschalangebotes exakt ?**
- Dazu der GA in RZ 70 des SA (kein Verweis des EuGH, aber Gesamtzusammenhang !): Könnte z.B. der Fall sein, wenn
  - *„der Steuerpflichtige anhand der Buchführung nachweisen kann, dass er seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird“*
  - ***In diesem Fall*** müsste das **Ziel der Harmonisierung** der BMG in den MS mit der Folge der Verpflichtung zur Marktwertmethode gegenüber dem Erfordernis der **Neutralität** der MwSt **zurücktreten**.
- Auch der EuGH verweist in Rz 30 auf die Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes.


- **Die Kostenmethode kann angewandt werden**
  - Wenn die Einzelpreise einzelner Komponenten nicht bekannt sind
  - Wenn „My Travel Voraussetzungen“ vorliegen
    - Die auf die Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Kostenstruktur entspricht (Nachweis, dass auf die exakt ermittelten Kosten die selbe Gewinnspanne aufgeschlagen wurde), (so auch BFG IbK)
    - Die anhand dieser Methode ermittelten Entgelte der Komponenten dementsprechend fakturiert wurden, sodass die abzuführende Steuer exakt der tatsächlich vom Endverbraucher eingezogenen Steuer entspricht. (so nur BFG L)
- Nicht gutgläubige Wirtschaftsteilnehmer können sich auf diese Grundsätze nicht missbräuchlich zu ihrem Vorteil berufen.

## • Aufhebung der UFS E aus 2004

- UFS: Privatautonomie mit Missbrauchsverbot: Es ist festzustellen, welche Einzelpreise die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit vereinbart haben und diese sind anzuerkennen, solange kein Missbrauch vorliegt. Bei branchenüblichen Rohaufschlägen liegt kein Missbrauch vor. Der in diesem Sinn eingeschränkten Berufung wurde stattgegeben. FA wollte lineare Kürzung. Amtsbeschwerde. Kostenmethode wurde mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht thematisiert, keine Kenntnis von Madgett/My Travel



- VwGH: Wie UFS: keine Einzelpreisvereinbarung, keine einheitliche Leistung
- VwGH: UFS-Methode ist zu kompliziert und willkürlich. Nach EuGH Madgett und EuGH CPP ist nach Marktwerten aufzuteilen, wenn diese bekannt sind, weil diese Methode einfacher ist als eine Aufteilung nach Kostenkriterien .  
My Travel nicht erwähnt, von keiner Partei erwähnt, Voraussetzungen nicht gegeben.

- Sachverhalt war mehrmals außer Streit gestellt: Keine Einzelpreisvereinbarung, Keine einheitliche Leistung, „My Travel-Voraussetzungen“ erfüllt.
- Nach Rz 44 My Travel können unter Beachtung aller Umstände des Marktes (Preisschwankungen, Gratisabgaben,...) auch Durchschnittswerte angesetzt werden um das von der MwStRI vorgegebene Ziel zu erreichen. Es sind unter Berücksichtigung der Marktbedingungen jene Werte zu ermitteln, die am besten dem Geist der MwSt-RI entsprechen.
- Nach Erhebungen des Referenten/Richters und Gutachten des ersuchten Prüfers sind bei den FN von  idR ab 11/03 die „My Travel Voraussetzungen“ gegeben.

- Für BFG kein Grund für ein Vorabentscheidungsersuchen: **Kostenmethode nach „My Travel“**
- Hinsichtlich BFH vom 3.4.2013 V B 125/12: Kostenmethode wurde nicht thematisiert, Voraussetzungen lagen nicht vor; siehe auch Beiträge dazu in UR 2013, 779 und UR 2014, 1 mit Hinweisen auf Kostenmethode nach My Travel
- EuGH Aussagen bei Madgett und My Travel sind objektiv und unabhängig vom zu beurteilenden Sachverhalt (Reiseleistungen, Margenbesteuerung) bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes maßgeblich.  
Offensichtlich auch für VwGH: Zitierung von Madgett bei Menü: muss auch für My Travel gelten
- **Revision zulässig**, da erstmals in Ö über einen SV zu entscheiden ist, bei dem die „MyTravel-Voraussetzungen“ gegeben sind und der VwGH in 2008/15/0075 der linearen Methode ausdrücklich „im Beschwerdefall“ den Vorzug gab und auf My Travel nicht eingehen musste.

# Revisionsgründe

siehe auch Rattinger in BFGjournal 2014, 285

- **Gegenstand war bei My Travel nicht die Anwendbarkeit der Kostenmethode sondern ob lineare Methode abgelehnt werden kann.**
  - Antwort des EuGH: Lineare Methode kann nicht abgelehnt werden sondern **muss** idR angewandt werden. Im Interesse... **kann** aber bei Erfüllung der Voraussetzungen durch den Wirtschaftsteilnehmer die Kostenmethode angewandt werden.
- **EuGH hat vom BFG angeführte Rz 70 des SA des GA nicht zitiert**
  - EuGH hat in Rz 68 ff die Schlussfolgerungen des GA und schlüssig auch seine Argumentation übernommen. Das Beispiel in Rz 70 kann wohl auch angeführt werden.
- **BFG Methode verstößt gegen Neutralität der MwSt, weil der Kunde im vorhinein nicht erkennen kann, wie hoch der MwSt-Betrag ist.**
  - Es ging um Kosten-Neutralität beim Unternehmer: wenn sachgerecht fakturiert und vereinnahmt, soll vereinnahmte Ust abgeführt werden. Überdies: es wird nicht viele unternehmerische Kunden bei 😊 geben.
- **VwGH hat schon entschieden: Marktwertmethode** siehe oben
- **BFH hat auch für Marktwertmethode entscheiden** siehe oben

# Weitere Aussagen zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes

- Zeitungsabo mit Online-Zugang (Ust-Prot. 2011)
  - BMF: Gesamtentgelt ist aufzuteilen, da Einzelpreise hier nicht bekannt, nach der Kostenmethode, sonst linear
  - Kritik Wiesinger/Hohensinner in taxlex 2012, 456: HL und NL, NL wird häufig nicht genutzt
  - Zu beachten evtl EuGH 11.9.2014, C-219/13, K Oy: nach dem nationalen Markt ist zu beurteilen, ob zwischen Buch und E-book ein Wettbewerb besteht: wenn ja: gleicher Steuersatz
- Zeitschriftenabo mit Jahresvignette (UStRI Rz 349)
  - UstRI: Jahresvignette unterliegt zum Einzelverkaufspreis dem 20% Steuersatz
  - UNT: ? Durchläufer nicht steuerbar ? Sonst Aufteilung ?
- Leasing mit Versicherung des Leasing-Objektes (EuGH BGZ)
  - EuGH BGZ 17.1.2013, C-224/11: keine einheitliche Leistung: Versicherung befreit (Achtung wegen § 6 Abs 2), keine Aussage zur Aufteilung
- Stadtrundfahrt mit Führungen (BFH V R 44/10)
  - Trennbare HL, Entgelt ist nach EuGH CPP nach der einfachst möglichen Methode aufzuteilen

- **VwGH ?????**
- **Bindungswirkung im konkreten Fall; BFG hat begründet EuGH nicht um Vorabentscheidung ersucht**
- **BFG in Zukunft: EuGH ?**
- **Dokumentation bei Kostenmethode**
- **Methode bei „All you can drink“ usw ???**